



GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

AUDITORÍA DE CUENTAS, NUEVO MARCO NORMATIVO

AUDITING OF ACCOUNTS, NEW REGULATORY FRAMEWORK

BELÉN FERNÁNDEZ SANTURTÚN

JOSÉ ANTONIO ÁLVAREZ BORGES

CURSO ACADÉMICO 2020/2021

RESUMEN

La auditoría de cuentas se ha convertido en una de las profesiones más importantes de los sistemas económicos contemporáneos. Una auditoría eficaz y veraz permite que las empresas cumplan con sus deberes legales y que avancen sin caer en el fraude. Por ello, el estudio de su evolución y de la manera en que ha respondido a los cambios de la sociedad resulta de lo más interesante y es el objeto del presente trabajo.

Palabras claves:

Evolución legislativa, auditoría de cuentas, armonización del proceso auditor, transparencia de la auditoría de cuentas.

ABSTRACT

Auditing has become one of the most important professions in contemporary economic systems. An effective and truthful audit allows companies to comply with their legal duties and to move forward without falling into fraud. For this reason, the study of its evolution and the way in which it has responded to changes in society is interesting and it is the object of this work.

Keywords:

Legislative evolution, audit of accounts, harmonization of the audit process, transparency of the audit of accounts.

ÍNDICE

¡Error! Marcador no definido.INTRODUCCIÓN	6
EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN SOBRE AUDITORIAS DE CUENTAS	7
Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas	7
Octava Directiva 84/253/CEE, 10 de abril de 1984, del Consejo	8
La Directiva 2006/43/CE	8
Ley 12/2010, de 30 de junio, de auditoría de cuentas como consecuencia de los escándalos financieros en la auditoría contable	10
ANÁLISIS DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORIA DE CUENTAS	13
Real Decreto Legislativo 1/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas	13
La Directiva 2014/56/UE, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, así como el Reglamento 2014/537/UE, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público	14
NIA-ES	17
Las claves de la nueva Ley de Auditoría de cuentas	19
Contenido de la Ley 22/2015	22
Definiciones	22
Principios	25
Las modalidades y el informe de auditoría de cuentas	27
Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas	28
ASPECTOS RELEVANTES DE LA NUEVA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS	29
Independencia de todos los auditores de cuentas	29
Entidades de interés público	31
El nuevo informe de auditoría de cuentas	36
REAL DECRETO 2/2021, DE 12 DE ENERO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS	38
CONCLUSIONES	40
NORMATIVA	43
REFERENCIAS	44

ABREVIATURAS

CE: Consejo de Europa

CEE: Comunidad Económica Europea

IAASB: International Accounting Standards Board

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

NIA: Normas Internacionales de Auditoría

PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas

RD: Real Decreto

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas

UE: Unión Europea

UEM: Unión Económica y Monetaria

INTRODUCCIÓN

La auditoría resulta fundamental en nuestra sociedad actual en la medida que el control eficaz de las cuentas empresariales hace que estas sean transparentes y fiables. Esto no solamente beneficia a los consumidores o personas que se relacionan con ellas si no que las mismas empresas salen beneficiadas debido a la reducción de sanciones y de escándalos públicos. Es por ello, que el estudio de la misma resulta de lo más interesante.

En los últimos 40 años la auditoría ha experimentado una evolución sin precedentes puesto que se trata de una disciplina que era completamente nueva. Es por ello, que el objeto central de este trabajo es el análisis evolutivo de la legislación en materia de auditoría de cuentas desde la primera ley de 1988 hasta la última Ley de 2015.

Los ordenamientos jurídicos tienen que hacer frente a las nuevas realidades sociales y en este contexto la crisis económica y los diferentes escándalos financieros dieron lugar a la modificación de la normativa de auditoría de cuentas. Así, en este trabajo realizaremos un análisis de los motivos que propiciaron dicho cambio y las mejoras que fueron introducidas en los diferentes textos normativos.

Asimismo, la entrada en la Unión Europea supuso un antes y un después en la legislación aplicable. Desde un primer momento el objetivo fue crear una normativa de auditoría de cuentas armonizada, que diera respuestas conjuntas y unificadas para todos los estados miembro. De este modo, veremos las diferentes normas emanadas de la Unión y sus efectos sobre las leyes internas.

Para finalizar, haremos un análisis profundo de la Ley de 2015 que nos permitirá conocer minuciosamente como han sido reguladas las diferentes cuestiones de la auditoría de cuentas. Junto con esta analizaremos la última novedad legislativa producida con el Reglamento de 2021 sobre auditoría de cuentas.

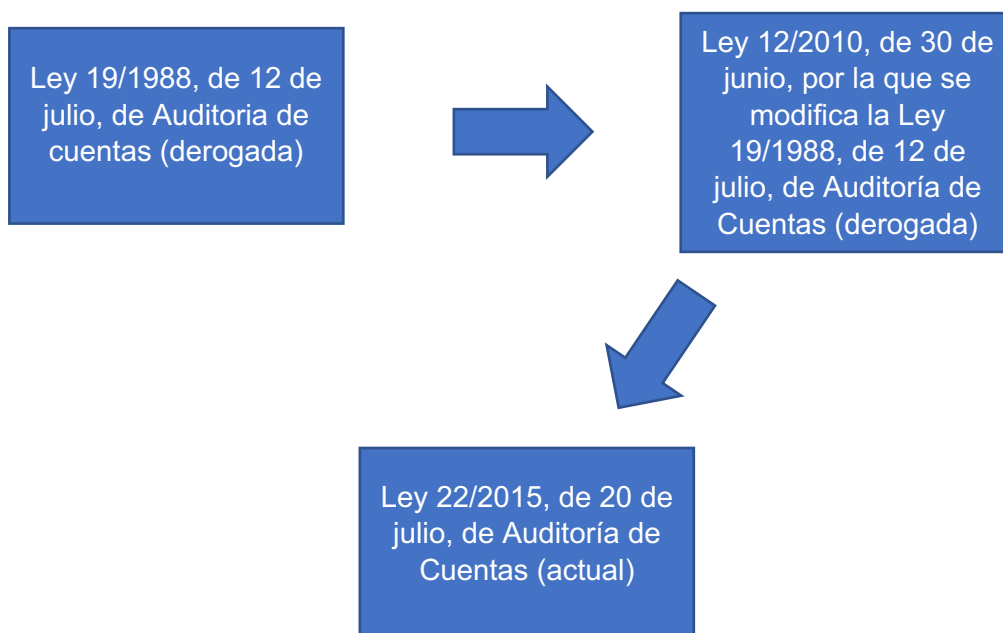
Todo ello, nos permitirá realizar unas conclusiones sólidas sobre las posibles mejoras que deberán de ser introducidas en futuras leyes sobre auditoría de cuentas para alcanzar un sistema lo más eficaz y transparente posible.

EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN SOBRE AUDITORIAS DE CUENTAS

Para el objeto de nuestro estudio conviene realizar un análisis de la evolución de la legislación sobre auditoría de cuentas, tanto en nuestro ordenamiento como en el marco de la Unión Europea. Esto nos permitirá tener una visión completa de las mejoras que se han producido en nuestros textos normativos¹.

Con carácter general, la legislación existente desde 1988 regula una serie de cuestiones relativas al ejercicio de esta actividad profesional, como son: el acceso al ROAC, la independencia, la supervisión pública, el régimen disciplinario de infracciones y sanciones o el cumplimiento de una rigurosa normativa para la realización de los trabajos

Estas mejoras no han sido producto del azar, sino que han dado respuesta a sucesos como la crisis de 2008 y a la necesidad de una mayor transparencia en nuestro sistema.



Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas

La ley 19/1998, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas fue el primer paso en la búsqueda de una mayor transparencia en nuestro ordenamiento. Por un lado, encontramos en su exposición de motivos que el objeto de la misma es dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, cualquiera que sea el ámbito en que realice su actividad. Por otro lado, su creación tuvo una relación directa con el desarrollo normativo de la libertad de empresa recogido en el artículo 38 de la Constitución.

¹ Evolución de la auditoría de cuentas en España: situación actual y perspectivas de futuro. Estefanía Palazuelos Cobo

Por otra parte, la integración en el marco europeo supuso una serie de exigencias para nuestro ordenamiento. De este modo, no podemos olvidar que la Unión Económica y Monetaria (UEM) europea es una zona geográfica que combina un mercado único (área donde circulan libremente los bienes, servicios, personas y capitales y con una política de competencia y otras medidas para reforzar los mecanismos de mercado), una política económica coordinada y una política monetaria, incluyendo una moneda única, el euro (Ruíz, 2020).

Octava Directiva 84/253/CEE, 10 de abril de 1984, del Consejo

Como hemos visto, la integración en el marco europeo supuso una serie de exigencias. Así, el Tribunal de Justicia comunitario ha sentado el principio de la prevalencia o primacía del Derecho comunitario (Alegre, 1994)².

En este sentido, la LAC 19/1988 cumplió con las exigencias de la Directiva 84/253/CEE relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. El objeto de esta Directiva era establecer un marco de transparencia y control de los estados contables en la Unión Europea, y de este modo, que se produjera un mayor acercamiento a la unión monetaria y económica. Esto se ve reflejado en su artículo 1, que señala lo siguiente:

1. Las medidas de coordinación prescritas por la presente Directiva se aplicarán a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros referentes a las personas encargadas de efectuar:
 - a. el control legal de las cuentas anuales de sociedades, así como la verificación de la concordancia de los informes de gestión con las cuentas anuales, en la medida en que este control y esta verificación sean impuestos por el Derecho comunitario.
 - b. el control legal de las cuentas consolidadas de los grupos de empresas, así como la verificación de la concordancia de los informes de gestión consolidados con estas cuentas consolidadas, en la medida en que este control y esta verificación sean impuestos por el Derecho comunitario

En su apartado 2, encontramos que la Directiva fija las personas que pueden autorizar el control que hemos señalado en el apartado anterior. Los requisitos para ejercer la profesión de auditor se establecen en los artículos 4 y siguientes (Directiva N°253, 1984)

La Directiva 2006/43/CE

En el proceso de evolución normativa experimentado por la Unión Europea encontramos que la búsqueda de una armonización de todos los Estados Miembros en lo que a la Auditoria respecta exigió la reforma de la Directiva de 1984 para lugar a la Directiva 2006.

² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea TJUE, de 19 de junio de 1990. En esta sentencia el TJUE señaló que corresponde al juez nacional hacer respetar el principio de primacía. Éste puede, en su caso, hacer uso del procedimiento prejudicial, en caso de duda en cuanto a la aplicación de este principio.

Como precedente directo de esta Directiva encontramos que la Comisión Europea propuso diez prioridades para mejorar y armonizar la calidad de la auditoría estatutaria en toda Europa, estableciendo como prioridades a corto plazo la consolidación de la supervisión pública de los auditores, la necesidad de unas normas únicas de auditoría o la creación de un Comité de reglamentación. Las prioridades a largo plazo versaron sobre: la modernización de la directiva concerniente a la auditoría estatutaria, de las sanciones disciplinarias, la transparencia de los gabinetes de auditoría, la gobernanza corporativa, la consolidación de los comités de auditoría y del control interno, la consolidación de la independencia del auditor y del Código de Ética, la profundización del mercado interno de los servicios de auditoría y el control de la responsabilidad del auditor (Iuliana Grigorescu, 2014) .

De este modo, con la entrada en vigor de La Directiva 2006/43/CE, se pretendió conseguir un mayor grado de armonización de los requisitos legales en relación con la auditoría, marcando un punto de inflexión en esta disciplina (Hernández González, 2019).

En este sentido, la Directiva de 2006 introdujo los siguientes apartados:

- En primer lugar, la exigencia a los Estados Parte, en aras a una mayor protección de terceros, de un registro de todos los auditores y sociedades de auditoría en un registro que sea accesible al público y contenga información básica sobre los auditores legales y las sociedades de auditoría.
- En segundo lugar, la creación de un código ético, en la medida que deben estar sujetos a una ética profesional que abarque al menos su función de interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida. La función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal.
- Con relación a lo señalado en el apartado anterior se hace hincapié en lo que serán posteriormente los principios reguladores de la auditoría. Estos principios son el de secreto profesional e independencia de los auditores y las sociedades de auditoría.
- En tercer lugar, el contenido mínimo del informe de auditoría se ve modificado en esta directiva, intentando facilitar la comparabilidad y fomentar la homogenización de los diferentes informes dentro del ámbito comunitario. Se concreta la plena responsabilidad del auditor sobre su actividad, siempre y cuando los daños provocados sean imputables a la actividad.
- Por último, tras realizar una visión completa del articulado encontramos que, por un lado, en su artículo 2 se establecen una serie de definiciones, un total de 16 desde la definición de auditoría legal hasta la definición de principal socio auditor. Por otro lado, en el capítulo II y siguientes se establece la autorización formación continua y reconocimiento mutuo, retirada de dicha autorización y como se señalamos una regulación del registro público y de ética profesional.

Como podemos observar se trata de una ley que abarca prácticamente todas las cuestiones que posteriormente se han materializado en nuestra legislación actual.

Ley 12/2010, de 30 de junio, de auditoría de cuentas como consecuencia de los escándalos financieros en la auditoría contable

Uno de los problemas planteados en el derecho, a propósito de su relación con la realidad social, es la adaptación o actualización del derecho a la realidad social cambiante. Esto implica considerar necesariamente al derecho en relación a una realidad social no en un momento específico, sino a ésta en su desarrollo en el tiempo (Carrasco Jiménez). En este sentido, las normas de auditoría no son menos y se han ido adaptando a la realidad social existe y a las necesidades exigidas por ella.

Por ello, esta reforma de 2010 atendió a la situación del momento. El siglo XXI se ha caracterizado por algunos autores como la “era del fraude”, debido a que el siglo ha comenzado con los mayores escándalos financieros de la historia. Los casos Enron y WorldCom con prácticas de “contabilidad creativa”, han supuesto fraudes multimillonarios, miles de accionistas perjudicados y un número de trabajadores despedidos (Jaramillo, García y Pérez, s.f). el caso Enron estalló en Estados Unidos (EE. UU) cuando ese gigante de la energía anunció lo que fue en su momento la mayor quiebra en la historia del país, con una deuda de 31.000 millones de dólares, algo superado unos meses después por la caída de otro coloso, WorldCom.

Enron era el séptimo grupo económico de EE. UU en facturación y tenía presencia mundial, incluso en Argentina, en una privatizada transportadora de gas y en otra de servicio sanitario, como dueña de Azurix. En el proceso de su quiebra se supo que desde 1997 ocultaba sus pérdidas y miles de empleados y accionistas no tenían idea de la situación financiera (Clarín, 2017). Una de las principales causas fue que las auditorías realizadas sobre ambas empresas no fueron veraces y no reflejaron los datos verdaderos. En este momento, la falta de regulación precisa se hizo evidente y dio lugar a una respuesta inmediata por parte de EE. UU y de la Unión Europea. En España, la LAC 19/1988 fue modificada y objeto de reforma, por la entrada en vigor de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, conocida como Ley Financiera.

Tampoco podemos olvidar que en este contexto se produce la crisis económica de 2008 que supone un cambio radical en el paradigma financiero del momento. En este momento se hace evidente la necesidad de contar con un sistema de auditoría que garantice la transparencia para hacer frente a las pérdidas que se produzcan en las empresas. Por tanto, es necesario reconocer la importancia que tiene la función de auditoría para garantizar el correcto funcionamiento de los mercados y afianzar la confianza de los inversores (De fuentes, Laffarga, Reguera, 2015)

Como consecuencia encontramos que, por un lado, en España, la LAC 19/1988 fue modificada y objeto de reforma, por la entrada en vigor de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, *de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, conocida como Ley Financiera* (Hernández González, 2019). Hay que destacar de esta Ley que obliga a las sociedades emisoras de valores cuyas acciones u obligaciones estén admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores a tener un Comité de Auditoría (artículo 47 de la citada Ley)³. Por otro lado, en el año 2010 la Comisión emitió un documento denominado “Carta verde – Política de auditoría: las lecciones de la crisis” con el que intenta obtener de una manera proactiva comentarios y opiniones por parte

³ Véase texto completo en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-22807>.

de una gama cuanto más amplia de partes interesadas – inversores, acreedores, dirigentes de empresas, empleados, auditores, agencias de rating, analistas financieros, el ámbito de los negocios, PYMES – para analizar todas las posibilidades.

Los temas más interesantes a que se refiere la Carta Verde son: el papel de la auditoría, la independencia de las empresas de auditoría y la gobernación, la supervisión de la auditoría, la configuración del mercado de auditoría, la simplificación de las reglas para las empresas pequeñas y medianas, la cooperación internacional o la creación de un mercado europeo de auditoría (Iuliana Grigorescu, 2014).

La Ley 12/2010, de Auditoría de cuentas, tenía como objetivo adaptar la Directiva 2006/43/CE y modificar la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. En concreto, se modifican los siguientes apartados de la anterior Ley:

- En el artículo 1, relativo a la definición de auditoría de cuentas, para dar cabida a los nuevos documentos contables que, según el artículo 34 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, integran las cuentas anuales, que son el estado que recoge los cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Dichos documentos han de ser igualmente auditados.
- En el artículo 2, se recoge la nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría más acorde con el contemplado en los artículos 51 bis de la Directiva 78/660/CEE⁴ relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y 37.2 de la VII Directiva 83/349/CEE⁵, relativa a las cuentas anuales consolidadas.
- Se modifica la redacción del artículo 4 con el fin de incorporar la responsabilidad plena que debe asumir el auditor de cuentas del grupo en relación con las cuentas anuales o estados financieros consolidados. Además, se precisan las obligaciones de los auditores que realizan auditorías de cuentas o documentos contables consolidados con relación al trabajo realizado por quienes auditan las cuentas o documentos de entidades consolidadas.
- Por otra parte, en el artículo 5 se precisa el sistema de fuentes jurídicas al que debe sujetarse la realización de la actividad de auditoría, constituido por los tres grupos de normas, objeto de regulación separada en la Directiva 2006/43/CE: las normas de auditoría, las normas de ética y las normas que regulan el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Como vimos en Basilea III la ética en la auditoría se convierte en uno de los pilares de la auditoría.

⁴ Directiva 78/660/CEE, *relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad*, artículo 52:

1. a) Las sociedades deberán hacer controlar las cuentas por una o varias personas habilitadas en virtud de la ley nacional para el control de cuentas.
- b) La o las personas encargadas del control de las cuentas, deberán verificar igualmente la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

⁵ F, artículo 37.:

2. La persona o las personas encargadas del control de las cuentas consolidadas deberán igualmente verificar la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas consolidadas del ejercicio.

- También encontramos en esta Ley que se reduce de seis meses a dos meses el período de información pública al que deben someterse las normas técnicas de auditoría con anterioridad a su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Una vez más como señalamos con Basilea III vemos la importancia que se le da al Registro Oficial. De este modo, se da una nueva redacción del artículo 6 referente al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el que han de estar inscritos quienes estén autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría, al objeto de detallar la información pública que ha de contener sobre los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y de prever su accesibilidad por medios electrónicos.
- Además, se hace referencia a la importancia de la independencia de los auditores. Así, el artículo 8 contiene el régimen del deber de independencia que han de observar los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad, el cual se basa, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría.
Asimismo, se modifica este artículo para incorporar legalmente la obligación de documentar y establecer los sistemas de salvaguarda en los términos previstos en la Directiva. Si estas amenazas son de tal importancia que comprometen la independencia, los auditores deben abstenerse de realizar la auditoría.
- Por último, se refuerza el secreto profesional en el artículo 13 para hacer extensivo el deber de secreto a todos aquellos que intervienen en la realización de la auditoría de cuentas y se establece en el artículo 17 ciertas modificaciones en el régimen de sanciones al objeto de corregir los efectos que en la práctica se producían con la aplicación del actual régimen, incorporando normas especiales para aquellos casos en los que concurre en la entidad auditada la condición de entidad de interés público.

ANÁLISIS DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORIA DE CUENTAS

Tras el análisis de las diferentes normativas que han precedido a la vigente Ley, procederemos a realizar un profundo análisis de la misma. En la primera parte de este análisis veremos definiciones cuyo entendimiento resulta fundamental para comprender como se articula toda la ley, posteriormente veremos los principios y las clases de auditoria, y para terminar veremos cuales son las principales novedades que han sido introducidas.

No podemos olvidar las recientes mejoras normativas producidas en España. Por ello, analizaremos el reciente Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que ha supuesto un avance importante en la regulación de las Auditorías de cuenta.

En primer lugar, hay que destacar que la Ley 22/2015 es el producto de la integración de los siguientes textos legales:



Real Decreto Legislativo 1/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas⁶.

Este Real Decreto tenía por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final segunda de la Ley 12/2010, de 30 de junio. El objeto del decreto era ofrecer un texto sistemático y unificado, comprensivo de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, regularizando, armonizando y aclarando, cuando así es necesario, los textos que se refunden.

Su estructura se clasificó en cuatro bloques (RD N°157, 2011):

- “El capítulo I, «De la auditoría de cuentas», comprende 6 artículos, en los que se establece el ámbito de aplicación del texto legal, el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas, la regulación de la auditoría de cuentas consolidadas y la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y se definen determinados conceptos.
- El capítulo II, sobre requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas, contiene 5 artículos, en los que se regulan todos los aspectos referentes a los requisitos de acceso e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, incluyendo a los

⁶ Véase <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-11345>.

auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.

- El capítulo III, relativo al «Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas», contiene 4 secciones, divididas en 15 artículos.
- El capítulo IV, sobre el sistema de supervisión pública de la auditoría de cuentas, comprende 5 secciones, divididas en 18 artículos. En la sección primera se establece que todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría estarán sometidos al sistema de supervisión pública, el cual estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, regulándose asimismo el control de la actividad de auditoría de cuentas y el régimen jurídico y organización de dicho Instituto”.

La Directiva 2014/56/UE, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, así como el Reglamento 2014/537/UE, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

El origen de ambos documentos está en la última crisis y en los numerosos escándalos financieros acaecidos a nivel internacional en los últimos años. El fin último es recuperar la confianza en los mercados y en la información contable auditada, a través de la consecución de los siguientes objetivos concretos: incrementar la transparencia del trabajo del auditor, reforzar la independencia, abrir el mercado de auditoría y mejorar la supervisión/coordinación a nivel europeo. Todo ello se hace tomando como núcleo de especial atención la regulación de la auditoría de las entidades de interés público (EIP) (Puig de travy y Lara Lara, 2016).

De este modo, la Directiva 2014/56/UE, trata de reforzar la regulación de la auditorías legales de las entidades de interés público debido a su significativa relevancia pública y atendiendo a la escala y complejidad de sus actividades.

Entrando a un análisis profundo tanto de la Directiva como de reglamentos hemos de destacar lo siguiente:

Por un lado, el Reglamento señala que debe exigirse a los auditores legales y las sociedades de auditoría que “hagan pública información financiera, indicando en particular el desglose de su volumen de negocios entre los honorarios de auditoría pagados por las entidades de interés público, los satisfechos por otras entidades y los correspondientes a otros servicios. Deben revelar igualmente información financiera correspondiente a la red en la que estén integrados”.

Asimismo, se refuerza el papel del comité de auditoría⁷, en la selección de un nuevo auditor legal o sociedad de auditoría, con el fin de que la junta general de accionistas o miembros de la entidad auditada pueda tomar una decisión bien fundamentada. En este mismo sentido, se establece que en el proceso el órgano de administración o supervisión debe explicar si sigue la preferencia del comité de auditoría y, en caso negativo, los motivos por los que no lo hace. Como vemos se establece una regulación

⁷ La importancia de la Comisión de Auditoría se ha visto reforzada también por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (“LSC”) para la mejora del gobierno corporativo (Deloitte, 2016)

detallada del proceso de selección. Del mismo modo que el órgano de administración ha de justificar su decisión, el comité de auditoría tendrá que hacerlo también y para ello señala que “es conveniente que el comité de auditoría se base en los resultados del proceso de selección que, bajo la responsabilidad del comité de auditoría, debe organizar obligatoriamente la entidad auditada”.

A este respecto se establece que cualquier cláusula de un contrato pactada entre la entidad auditada y un tercero que determinen la designación de un determinado auditor legal o sociedad de auditoría o que restrinjan las opciones disponibles deben considerarse nulas de pleno derecho.

Además, se incentiva a las entidades de interés público a designar más de un auditor legal o sociedad de auditoría que lleve a cabo su auditoría legal.

Como medidas de prevención de la amenaza de familiaridad el Reglamento señala que es importante establecer una duración máxima del encargo de auditoría que vincula a un auditor legal o sociedad de auditoría con una entidad auditada determinada. En cualquier caso, en los casos que se quiera fijar un periodo superior se establecen las siguientes alternativas:

- La licitación regular, abierta y obligatoria.
- La designación de más de un auditor legal o sociedad de auditoría por las entidades de interés público.

A fin de alcanzar un elevado nivel de confianza de los inversores y consumidores en el mercado interior “los auditores legales y las sociedades de auditoría deben estar sujetos a la adecuada supervisión de las autoridades competentes, que han de ser independientes de la profesión de auditoría y contar con la capacidad, los conocimientos técnicos y los recursos apropiados”.

Respecto al articulado del Reglamento encontramos los siguientes títulos:

- Condiciones para la realización de las auditorías legales de entidades de interés público. Dentro de este hay que destacar que se regula lo siguiente
 - o Honorarios de auditoría
 - o Prohibición de prestar servicios ajenos a la auditoría.
 - o Preparación de la auditoría legal y evaluación de las amenazas a la independencia
 - o Regulación de los siguientes tipos de informes:
 - de auditoría.
 - para los supervisores de las entidades de interés público
 - de transparencia
- Designación de los auditores legales o las sociedades o a las sociedades de auditoría por las entidades de interés público
- Vigilancia de las actividades de los auditores legales y sociedades de auditorías que realicen la auditoría legal de las entidades de interés público.
- Control de calidad, seguimiento del mercado y transparencia de las autoridades competentes.
- Cooperación entre las autoridades competentes y relaciones con las autoridades europeas de supervisión.
- Cooperación con las autoridades de terceros países y con las organizaciones y organismos internacionales.

Por otro lado, la Directiva 2014/56/UE, pretende básicamente aportar una mayor transparencia al procedimiento de auditoría y en concreto de las entidades de interés público. En este sentido, realiza unas importantes modificaciones en la Directiva de 2006, entre las que podríamos destacar las siguientes:

- Modificación de varias definiciones, entre ellas:
 - o Auditoría legal.
 - o Entidad auditora de un tercer país.
 - o Auditor de un tercer país.
 - o Autoridades competentes.
 - o Entidades de interés público. Esta es una de las modificaciones más importantes introducidas en la Directiva, la encontramos en el artículo 2, apartado f).
 - o Persona ajena a la profesión.
 - o Una nueva definición de medianas y pequeñas empresas.
 - o Por último, nueva definición de Estado miembro de origen y Estado miembro de acogida.
- Se inserta un nuevo artículo relativo al reconocimiento de las sociedades de auditoría en el artículo 3 bis. Este permite que, “una sociedad de auditoría autorizada en un Estado miembro estará facultada para realizar auditorías legales en otro Estado miembro siempre que el principal socio auditor que realice la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría cumpla lo dispuesto en el artículo 3, apartado 4, letra a), en el Estado miembro de acogida” (Directiva N°56, 2014).
- Modificación del artículo 5 para los casos en los que se retire la autorización de un auditor legal o de una sociedad de auditoría.
- Modificación del artículo 6 encaminado a buscar una mayor cooperación y convergencia entre las diferentes autoridades competentes.
- Además, se establecen importantes modificaciones en las siguientes cuestiones:
 - o Autorización de los auditores legales de otros Estados miembros.
 - o Ética y escepticismo profesionales.
- Asimismo, se añaden una serie de novedosos artículos relativos a:
 - o Preparación de la auditoría legal y evaluación de las amenazas a la independencia (artículo 22 ter).
 - o Organización interna de los auditores legales y las sociedades de auditoría (artículo 24 bis).
 - o Organización del trabajo (artículo 24 ter).
 - o Alcance de la auditoría legal (artículo 25 bis).
- También, hemos de destacar que se produce una modificación completa del capítulo relativo a la investigación y sanciones, estableciéndose una nueva regulación de los sistemas de investigación y sanciones, de la potestad sancionadora, de la aplicación eficaz de las sanciones y de la publicación de sanciones y medidas.
- Por último, como ya vimos en el Reglamento 2014, se produce una modificación completa del capítulo relativo al Comité de auditoría. Con esta modificación se intenta alcanzar la máxima independencia y transparencia del comité de auditoría.

NIA-ES

Las NIA-ES son el resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas tanto por la IAASB (International Auditing and Assurance Board) como por la IFAC (International Federation of Accountants). Su presentación ante el ICAC se llevó a cabo por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas y el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España. Esta se encuentra materializada en la RICAC 15 de octubre de 2013.

Cabe destacar de las que tienen un nuevo bloque normativo y que es importante tener un conocimiento global del mismo. Encontramos las siguientes secciones.

1º Introducción. La «Introducción» indica el contexto relevante para la comprensión de cada NIA, pudiendo incluir cuestiones tales como el objeto y alcance de la NIA, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.

2º Objetivo. En la sección de «Objetivo» de cada NIA se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos previstos en cada una de ellas, que deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

3º Definiciones. En la sección de «Definiciones» se precisa el significado de determinados términos que aparecen en cada NIA, con el objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA, si bien dicho significado no necesariamente debe coincidir con las definiciones de esos mismos términos en otros ámbitos y contextos.

4º Requerimientos. Los «Requerimientos» que se establecen en las NIA deben cumplirse obligatoriamente por parte del auditor, salvo que la NIA no sea aplicable en su totalidad al caso concreto o porque un requerimiento incluya una condición y ésta no concurra en el caso.

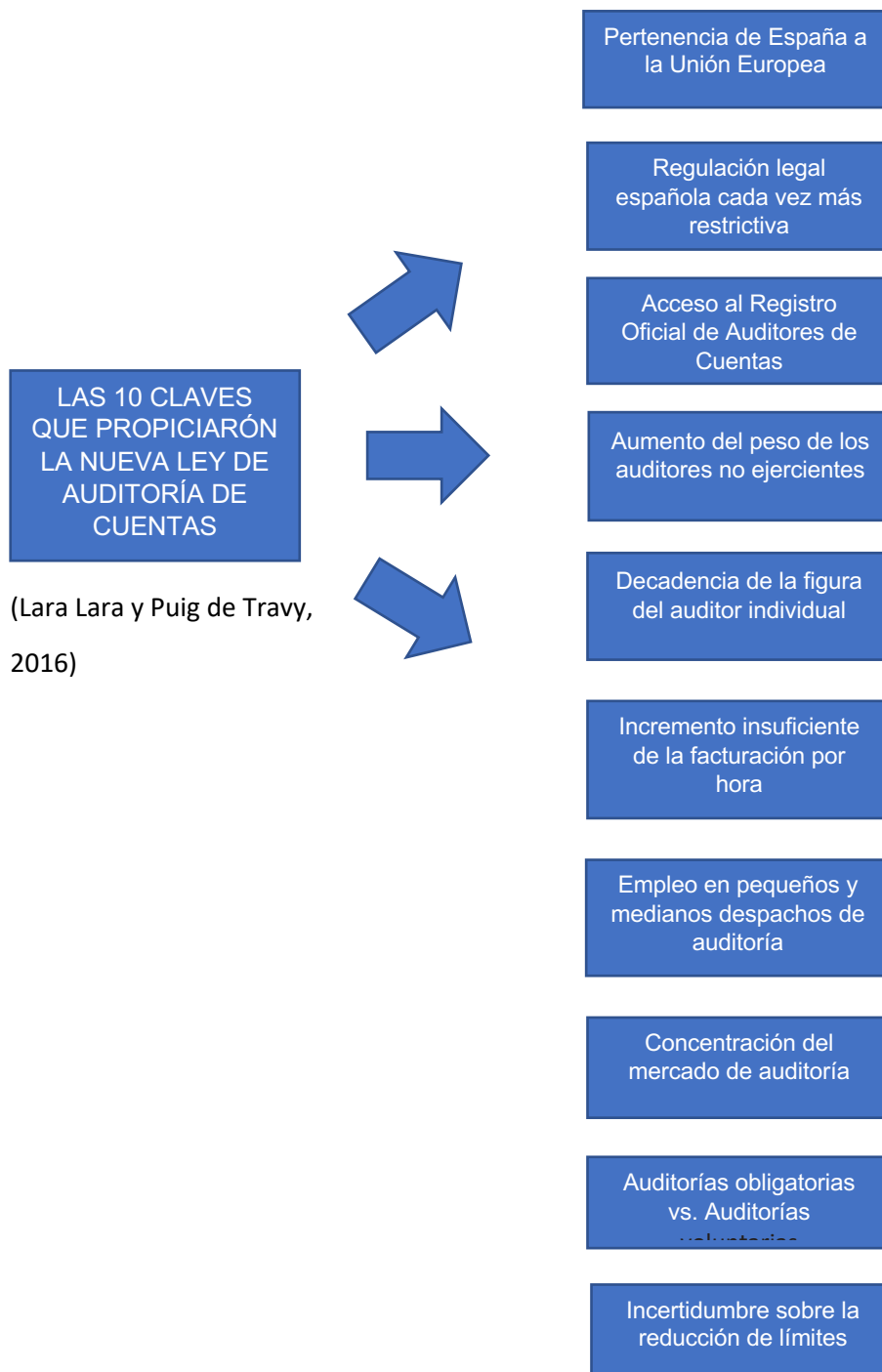
5º Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. En la «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas» se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA y, en particular, se dan orientaciones que son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para la necesaria comprensión y facilitar la aplicación efectiva de la NIA.

En el RICAC 15 de octubre de 2013 se incluye el glosario de términos junto con un glosario de términos:

- Glosario de términos.
- NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- NIA-ES 220. Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 230. Documentación de Auditoría.
- NIA-ES 240. Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude.
- NIA-ES 250. Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros.

- NIA-ES 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad.
- NIA-ES 265. Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad.
- NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
- NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA-ES 402. Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
- NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría.
- NIA-ES 500. Evidencia de Auditoría.
- NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas.
- NIA-ES 505. Confirmaciones Externas.
- NIA-ES 510. Encargos iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura.
- NIA-ES 520. Procedimientos Analíticos.
- NIA-ES 530. Muestreo de Auditoría.
- NIA-ES 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar.
- NIA-ES 550. Partes Vinculadas.
- NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre.
- NIA-ES 570. Empresa en Funcionamiento.
- NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.
- NIA-ES 600. Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos(Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes).
- NIA-ES 610. Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.
- NIA-ES 620. Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor.
- NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705. Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 710. Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES 720. Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

Las claves de la nueva Ley de Auditoría de cuentas



En este mismo sentido, hay que destacar también las siguientes claves (KPMG, 2015):

- Mayor transparencia e información más relevante en el informe de auditoría. Como ya se ha analizado en la Directiva y en el Reglamento la nueva normativa tiene su fundamento en la búsqueda de una mayor transparencia en el informe de auditoría. En este sentido, la Ley de 2015 no iba a ser menos.
- Un cambio internacional. En este sentido, hemos de señalar que el Internacional Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) “ha llevado a cabo una reforma de las Normas de Auditoría sobre Informes con un nuevo enfoque dirigido a

mejorar y aumentar la información en el Informe de Auditoría de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría” (KPMG, 2015).

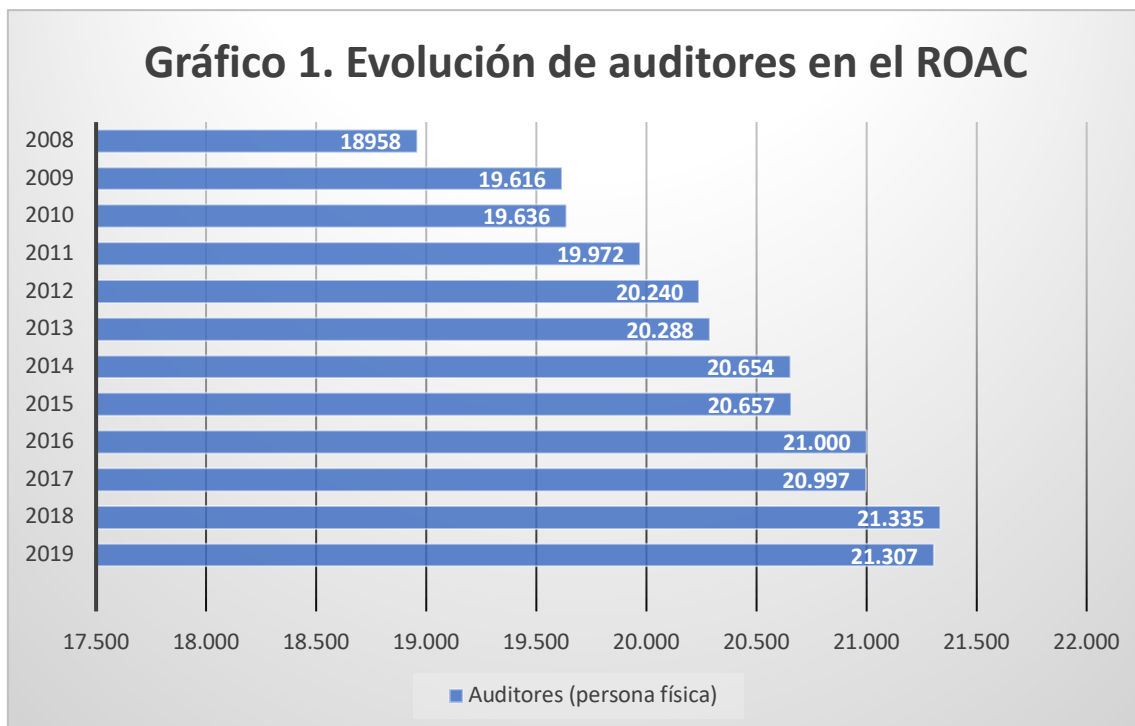
Para conocer detenidamente como las normas NIA han sido integradas en nuestro ordenamiento acudimos a la Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría.

Dicha Resolución destaca, por un lado, la importancia de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IAASB, por otro lado, la importancia de la homogeneización entre los órganos de control de la Administración Pública. Dentro de la Resolución encontramos una serie de novedades relevantes. Entre ellas, las siguientes (Resolución nº266, 2019):

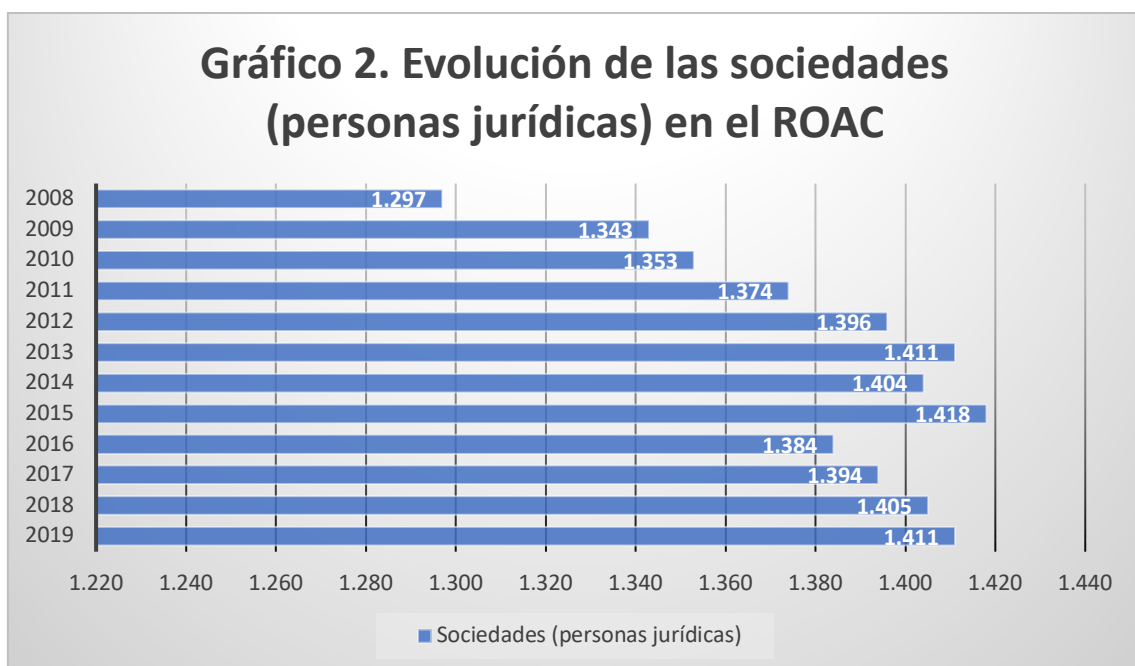
- Un cuerpo normativo cohesionado.
 - Una mayor definición de los riesgos de control, así como de los riesgos de fraude.
 - Una nueva estructura de informe de auditoría de cuentas más acorde con los nuevos requerimientos de información que necesitan los destinatarios y correspondiente con los objetivos de transparencia aplicables a la Administración Pública.
 - Su utilidad como fuente inspiradora en otros trabajos de control, distintos de la auditoría de cuentas, realizados a posteriori sobre unos estados contables, financieros o informativos, en los cuales se revise información financiera histórica.
 - La definición de los principales términos de auditoría, así como una explicación más concreta en las Notas Explicativas cuando sea necesario.
- Aumento del número de sociedades y de auditores en el Registro Oficial de Auditores Cuentas (ROAC).

Como se puede observar claramente en el gráfico 1 la evolución del número de auditores desde el año 2008 hasta el año 2021 ha sido bastante considerable. No obstante, entre el año 2020 y 2021 se ha producido una pequeña disminución.

Las gráficas mostradas a continuación nos permiten demostrar una de las claves que propiciaron la aparición de la nueva ley de auditoría de cuentas. En el periodo 2008-2014 se produjo un enorme incremento de las inscripciones de auditores y de sociedades en el ROAC. Si bien es cierto que el periodo 2014-2019 se produce un incremento este es menor y en los últimos años se ha mantenido muy estable. Seguramente debido al aumento de requisitos y las medidas adoptadas por el estado.



Fuente: Elaboración propia con datos del ICAC (2008-2019)



Fuente: Elaboración propia con datos del ICAC (2008-2019)

Contenido de la Ley 22/2015

Definiciones

En primer lugar, definiremos que se entiende por auditoría de cuentas para después establecer una definición más detallada de otros conceptos más específicos.

Se entiende por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros (artículo 1.2).

La auditoría de cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o la entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable; también comprenderá la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.

Tanto la auditoría de las cuentas y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable, tendrá que ser realizado necesariamente por un auditor de cuentas, mediante emisión del informe correspondiente y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos por la Ley (artículo 1.3).

Actividad realizada por expertos oficialmente reconocidos (auditores de cuentas) que, utilizando determinadas técnicas de comprobación o verificación contable, desemboca en un informe sobre la fiabilidad de los documentos contables auditados. Asimismo, dictaminará la auditoría sobre el resultado de las operaciones de la empresa y de los recursos obtenidos y aplicados, verificando también la concordancia entre dichas cuentas auditadas y el informe de gestión, que es el documento en el que el empresario sociedad mercantil hace una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad.

En segundo lugar, hay una serie de definiciones que la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas considera fundamental para comprender el desarrollo de una auditoría. En este sentido, encontramos en su artículo 3 las siguientes definiciones:

1. Marco normativo de información financiera: el conjunto de normas, principios y criterios establecidos en:
 - a. La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.
 - b. El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
 - c. El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
 - d. Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.
 - e. El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.
2. Auditoría obligatoria: auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, que sea exigida por el Derecho de la Unión Europea o la legislación nacional.
3. Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo establecido

- en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.
4. Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria mercantil adoptada, autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.
 5. Tendrán la consideración de entidades de interés público:
 - a. Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
 - b. Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
 - c. Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.
 6. Auditor principal responsable:
 - a. Auditor de cuentas que firme el informe de auditoría de cuentas a título individual o en nombre de una sociedad de auditoría.
 - b. En el caso de sociedades de auditoría, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso por la sociedad de auditoría como principales responsables de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad.
 - c. En el caso de auditorías de cuentas consolidadas o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso como auditor o auditores principales responsables de realizar la auditoría en las entidades que sean significativas en el conjunto consolidable.
 7. Estado miembro de origen: el Estado miembro de la Unión Europea que haya autorizado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría a realizar la actividad de auditoría de cuentas en dicho Estado de conformidad con lo dispuesto en su normativa nacional como trasposición del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, modificada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.
 8. Estado miembro de acogida: el Estado miembro de la Unión Europea, distinto del de origen, en el que un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría autorizados por su Estado miembro de origen para realizar la actividad de auditoría de cuentas, obtengan la correspondiente autorización para realizar la actividad en aquel Estado, de conformidad con lo dispuesto en su normativa nacional como resultado de la trasposición de los artículos 3 bis y 14, respectivamente, de la Directiva 2006/43/CE.
 9. Por tipo de entidad encontramos lo siguiente:

- a. Entidades pequeñas: las entidades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - i. Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
 - ii. Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
 - iii. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las entidades perderán esta consideración si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere este apartado.

En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las entidades tendrán esta consideración si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

- b. Entidades medianas: las entidades que, sin tener la consideración de entidades pequeñas, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - i. Que el total de las partidas del activo no supere los veinte millones de euros.
 - ii. Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los cuarenta millones de euros.
 - iii. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las entidades perderán esta consideración si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere este apartado.

En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las entidades tendrán esta consideración si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

- 10. Equipo del encargo: personal del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría que participen en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas concreto, incluyendo a quienes, siendo socios o no, sean empleados o cualquier persona cuyos servicios estén a disposición o bajo el control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.
- 11. Familiares del auditor principal responsable: los cónyuges de los auditores o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad, y aquellos con los que el auditor tenga vínculos de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral, así como los cónyuges de aquellos con los que tengan los vínculos de consanguinidad citados.
- 12. Familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad: los cónyuges o quienes mantengan análoga relación de afectividad, quienes tengan vínculos de consanguinidad en primer grado descendente y quienes, con independencia del grado, tengan vínculos de consanguinidad y vivan en su hogar durante un período mínimo de un año.
- 13. Red: la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad, control o gestión

comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.

14. Red: la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.

15. Red: la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.

Principios

Al respecto encontramos que, la auditoría es un mecanismo de gestión y de control imprescindible y toda empresa bien organizada debe realizarla, no solo en relación con las pasadas cuentas anuales, sino, prácticamente en cada momento de su evolución. Por ello, la información contable ha de estar disponible puntualmente y ha de ser convincente para lo que precisa, ante todo, ser cierta y, por lo tanto, real (Conde, 1995).

Además, como continúa señalando el autor, la armonización contable internacional, iniciativa tanto pública como privada, exige algún tipo de control exterior ajeno, en lo posible, a la auditoría y control interior de la propia empresa. En este sentido, acudiremos a la norma ISO 19011:2011 “Auditoría de Sistemas de Gestión que establece como principios generales de toda auditoría lo siguientes:

1. Integridad: Los auditores y las personas que gestionan un programa de auditoría deberían:
 - a. desempeñar su trabajo de forma ética, con honestidad y responsabilidad;
 - b. emprender actividades de auditoría sólo si son competentes para hacerlo;
 - c. desempeñar su trabajo de manera imparcial, es decir, permanecer ecuanímenes y sin sesgo en todas sus acciones;
 - d. ser sensibles a cualquier influencia que se pueda ejercer sobre su juicio mientras lleva a cabo una auditoría.

2. **Presentación imparcial:** como ya hemos señalado la información deberá de ser veraz y exacta.
Los hallazgos, conclusiones e informes de la auditoría deberían reflejar con veracidad y exactitud las actividades de auditoría. Se debería informar de los obstáculos significativos encontrados durante la auditoría y de las opiniones divergentes sin resolver entre el equipo auditor y el auditado. La comunicación debería ser veraz, exacta, objetiva, oportuna, clara y completa.
3. **Debido cuidado profesional:** la aplicación de diligencia y juicio al auditar.
Los auditores deberían proceder con el debido cuidado, de acuerdo con la importancia de la tarea que desempeñan y la confianza depositada en ellos por el cliente de la auditoría y por otras partes interesadas. Un factor importante al realizar su trabajo con el debido cuidado profesional es tener la capacidad de hacer juicios razonados en todas las situaciones de la auditoría.
4. **Confidencialidad:** seguridad de la información.
Los auditores deberían proceder con discreción en el uso y la protección de la información adquirida en el curso de sus tareas. La información de la auditoría no debería usarse inapropiadamente para beneficio personal del auditor o del cliente de la auditoría, o de modo que perjudique los intereses legítimos del auditado. Este concepto incluye el tratamiento apropiado de la información sensible o confidencial.
5. **Independencia:** la base para la imparcialidad de la auditoría y la objetividad de las conclusiones de la auditoría.
Los auditores deberían ser independientes de la actividad que se audita siempre que sea posible, y en todos los casos deberían actuar de una manera libre de sesgo y conflicto de intereses. Para las auditorías internas, los auditores deberían ser independientes de la función que se audita, si es posible. Los auditores deberían mantener la objetividad a lo largo del proceso de auditoría para asegurarse de que los hallazgos y las conclusiones de la auditoría están basados sólo en la evidencia de la auditoría.
Para las organizaciones pequeñas, puede que no sea posible que los auditores internos sean completamente independientes de la actividad que se audita, pero deberían hacerse todos los esfuerzos para eliminar el sesgo y fomentar la objetividad.
6. **Enfoque basado en la evidencia:** el método racional para alcanzar conclusiones de la auditoría fiables y reproducibles en un proceso de auditoría sistemático.
La evidencia de la auditoría debería ser verificable. En general debería basarse en muestras de la información disponible, ya que una auditoría se lleva a cabo durante un periodo de tiempo delimitado y con recursos finitos. Debería aplicarse un uso apropiado del muestreo, ya que está estrechamente relacionado con la confianza que puede depositarse en las conclusiones de la auditoría.
7. **Enfoque basado en riesgos:** un enfoque de auditoría que considera los riesgos y oportunidades.
El enfoque basado en riesgos debería influir sustancialmente en la planificación, la realización y la presentación de informes de auditoría a fin de asegurar que las auditorías se centran en asuntos que son importantes para el cliente de la auditoría y para alcanzar los objetivos del programa de auditoría.

Estos principios son la base de la auditoría actual y su protección se convierte en la pieza fundamental de la nueva ley de auditoría de cuentas.

Las modalidades y el informe de auditoría de cuentas

En cuanto a las modalidades previstas por la nueva Ley de Auditoría de Cuentas encontramos en el artículo 4:

- Auditoría de las cuentas anuales. Consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- Auditoría de otros estados financieros o documentos contables. Consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración.

Respecto del informe se establece un contenido mínimo que tendrá que ser respetado en todos los casos, entre esto destacamos⁸:

- Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría.
- Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría.
- Explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude.
Esta medida está claramente encaminada a evitar posibles fraudes como los que ocurrieron.
- Declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría.
- Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
- Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.

La emisión de este informe de auditoría de cuentas se sitúa como una condición irrenunciable excepto por la existencia de causas que amenacen la independencia u objetividad del auditor de cuentas.

En la misma línea la Ley obliga a las entidades auditadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas.

⁸ Véase el artículo 5 de la Ley 22/2015 para una mayor comprensión. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>.

Asimismo, se establece que para la auditoría de cuentas consolidadas será de aplicación la Ley.

Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Este es uno de los puntos fundamentales de la nueva Ley de auditoría de cuentas. Aquí podemos encontrar la regulación del registro oficial de Auditores de cuentas y los requisitos de acceso al mismo. Hemos de destacar al respecto:

- Por un lado, el artículo 8 establece que “podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27”. Además, establece la información mínima que contendrá dicho registro.
- Por otro lado, el artículo 9 establece los requisitos de acceso a dicho registro entre los que vamos a destacar los siguientes:
 - Haber obtenido una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional
 - Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.
 - Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

De los restantes apartados de la ley, haremos una mención general de cada uno de ellos para tener una visión lo más completa posible:

- Se hace un gran hincapié en los principios de la auditoría de cuentas. Entre ellos:
 - Escepticismo y juicios profesionales.
 - Independencia.
- Se establecen un conjunto de incompatibilidades:
- Asimismo, una serie de prohibiciones.
- Una total transparencia en la remuneración y los honorarios.
- También, se establece un apartado completo dedicado a la responsabilidad civil y otro a la organización interna de los auditores de cuenta.
- Por otro lado, se refuerza la seguridad de la labor auditora consagrando el secreto profesional y el cumplimiento de la Ley de Protección de Datos.
- Apartado que merece un estudio minucioso es el dedicado a la auditoría de cuentas de entidades de interés público. Que como no podemos olvidar fue el fundamento de la última Directiva, ya analizada en puntos anteriores, de la Unión Europea.

ASPECTOS RELEVANTES DE LA NUEVA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Independencia de todos los auditores de cuentas

Podemos decir que este es el apartado más relevante de la nueva ley de auditoría de cuentas. Así, se establece el deber de independencia de todos los auditores de cuentas y como veremos en el siguiente punto se encuentra más reforzada en el caso de la auditoría de las entidades de interés público.

Como novedades incorporadas en la LAC debemos de destacar las siguientes:

- Se exige legalmente la actitud de escepticismo profesional.
- Se prohíbe participar en el proceso de gestión o decisorio, no sólo al auditor, sino a quien puede influir en el resultado de la auditoría.
- Se prohíbe participar en la auditoría a quien tiene relaciones con auditada generadora de conflicto de intereses.
- Se clasifican en dos grupos las causas de incompatibilidad, incorporando nuevas situaciones personales según normativa UE.
- Se clasifican en dos grupos las causas de incompatibilidad, incorporando nuevas situaciones personales según normativa UE.
- Se modifican normas de honorarios.
- Se exigen legalmente requisitos de organización de los auditores, en orden a evitar conflictos de intereses.

Para conocer de una forma más detallada la manera en la que la ley perfila la independencia de los auditores de cuentas acudiremos a la sección 2 del reglamento, expresamente dedicado a ello. En esta sección encontramos lo siguiente:

- Principio general de independencia. Este se encuentra regulado en el artículo 14 estableciendo que los auditores de cuentas y las sociedades auditadas deberán ser independientes y que deberán de abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida. Se considera que la independencia podrá verse afectada no solo de forma directa si no también de forma indirecta.
- Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda. Esta es una de las principales novedades de la nueva ley de auditoría de cuentas. Se establece la obligación de crear mecanismos que permitan detectar e identificar las amenazas a su citada independencia. Estos mecanismos deberán de ser proporcionados a la dimensión de la sociedad auditada.
- Incompatibilidades. Encontramos aquí uno de los puntos más extensos y novedosos de la nueva ley de auditoría de cuentas. La ley desglosa estas causas en dos grandes apartados:
 1. Circunstancias derivadas de situaciones personales:
 - Tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada. También concurrirá esta circunstancia respecto del responsable del área económica financiera y de

quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad.

- Tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. En todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes.

A efectos de lo dispuesto en este número, se exceptúan los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.

- Realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada.

A efectos de lo dispuesto en este número, se exceptúan los instrumentos financieros que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.

- Solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente.

2. Circunstancias derivadas de servicios prestados:

- La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.

- La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados;
- Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.

- La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.

La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

- La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas

informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

3. Incompatibilidades derivadas de circunstancias en que incurren familiares.

Como resulta lógico cualquier relación de afectividad podría influir en la imparcialidad de los auditores. En este sentido, el legislador establece una serie de incompatibilidades cuando su cónyuge o persona unida en análoga relación de afectividad, progenitores, hijos y hermanos se encuentran vinculados a la empresa auditada.

Asimismo, se establece un periodo de vigencia inferior para dichas incompatibilidades. En función de la naturaleza de la causa encontraríamos:

- Para las causas derivadas de las situaciones personales. Se mantiene el periodo de dos años contenidos en la ley anterior que comprendería desde el inicio del primer año natural anterior al ejercicio.
- Para las causas derivadas de servicios prohibidos. Encontramos la principal novedad puesto que se reduce en un año.

Entidades de interés público

Uno de los ejes principales de esta nueva ley de auditoría de cuentas es la concreción y regulación detallada de las entidades de interés público. Es por ello, que a lo largo de este punto me gustaría hacer un análisis exhaustivo.

Para comenzar definiremos que se entiende por entidades de interés público. Pues bien, este concepto se encontraba regulado por el artículo 15 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en el que se explicaba el concepto de entidad de interés público. Que, en cualquier caso, ha sido modificado y se han añadido una serie de consideraciones.

No obstante, veremos que indicaba dicho artículo para posteriormente señalar las modificaciones. Una entidad de interés público era aquella que⁹:

1. Habían emitido valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, así como las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los

⁹ Labatut Serer (2015). Se modifica el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas cambiando el concepto de Entidades de Interés Público EIP. Disponible en <http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/se-modifica-el-reglamento-de-la-ley-de-auditoria-de-cuentas-modificando-el-concepto-de-entidades-de-interes-publico-eip/>.

- organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.
2. Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión.
 3. Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
 4. Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
 5. Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.
 6. Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.

Como vemos esta era la definición contenida en el reglamento anterior. Como vimos en el apartado anterior el Reglamento de 2015 define a las entidades de interés público en su artículo 3.1 que establece que tendrán la consideración de entidades de interés público:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
- c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

Delimitar el concepto de entidades de interés público resulta relevante para conocer a que tipo de entidades se aplicará la regulación especial contenida en el Reglamento.

La intención de nuestro legislador fue la de dar respuesta a las exigencias de la Unión Europea cuya política legislativa estaba encaminada a garantizar un funcionamiento eficaz del mercado interior y a la vez una importante protección de los consumidores.

Así el informe de auditoría de cuentas se encuentra reforzado y sobre todo en lo que respecta al informe de las entidades de derecho público. Como establece el mismo reglamento se establece una doble obligación a aquellos que auditan entidades de interés público:

- Por un lado, a remitir un informe adicional a la Comisión de Auditoría de estas entidades que refleje los resultados de auditoría.

- Por otro lado, los auditores de cuentas deben incorporar al informe anual de transparencia determinada información financiera que se concreta en la Directiva.

Estas medidas persiguen varias finalidades, entre las que vamos a destacar las siguientes:

- Mejorar la información proporcionada a la entidad auditada, a los inversores y demás interesados.
- Reforzar el valor añadido que supone la auditoría y la calidad de la información financiera que se audita.
- Reforzar la comunicación entre los auditores y los supervisores de las entidades de interés público

Encontramos también que, respecto a los auditores de entidades de interés público, se incorporan mecanismos para hacer un seguimiento respecto a la evolución del mercado, especialmente en lo relativo a los riesgos derivados de una elevada concentración del mercado, en particular, en sectores específicos, y al funcionamiento de las Comisiones de Auditoría.

En cualquier caso, en el Reglamento de 2015 encontramos un apartado dedicado únicamente a la auditoría de las entidades de interés público. Este es el capítulo IV, denominado, de la auditoría de cuentas en entidades de interés público. Aquí encontramos las siguientes secciones:

1. Esta sección delimita el ámbito de aplicación del capítulo IV a las entidades que hemos indicado en la delimitación del concepto.
2. Una de las secciones más importantes de este capítulo dedicada al informe de auditoría de cuentas de las entidades de interés público. El informe de estas entidades se llevará a cabo conforme a lo establecido en el Reglamento, pero con las siguientes especialidades:
 - Informe adicional para la Comisión de Auditoría en entidades de interés público (artículo 36).
 - i. Así, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de entidades de interés público elaborarán un informe adicional al de auditoría de cuentas anuales.
 - ii. En este mismo sentido cuando las autoridades nacionales supervisoras soliciten el informe adicional, dicho informe tendrá que ser remitido sin demora.
 - Informe anual de transparencia (artículo 37). Como señalamos en párrafos anteriores uno de los principales objetivos de esta regulación detallada es una mayor protección de los consumidores. Con el informe anual de transparencia se pretende fundamentalmente que la información de las entidades de interés público sea clara y no deje lugar a dudas. Al respecto el Reglamento establece que:
 - i. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de cuentas de entidades de interés público deberán publicar y presentar de forma individual un informe de transparencia de conformidad con los siguientes criterios:
 - La información relativa al volumen total de negocios de los auditores legales que ejercen a título individual y las sociedades de auditoría que forman parte de la red del

auditor o sociedad de auditoría comprenderá el correspondiente a los servicios de auditoría de estados financieros anuales y consolidados.

- La información relativa al volumen total de negocios del auditor de cuentas o sociedad de auditoría se desglosará de forma separada por cada una de las entidades de interés público auditadas
 - ii. Además, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la publicación, en la página web, del informe de transparencia o la actualización del mismo cuando proceda, en la forma y plazo que reglamentariamente se determine.
 - Informe a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público (artículo 38). Se establece la obligación de comunicar rápidamente por escrito, a los citados órganos o instituciones públicas según proceda, toda información relativa a la entidad o institución auditada de la que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones.
3. Independencia. Como ya hemos visto esta es una de las claves del Reglamento de 2015 pero cobra una mayor fuerza en lo que se refiere a la auditoría de entidades de interés público. Dicha independencia trata de evitar posibles engaños y fraudes en la auditoría. Para garantizar dicha independencia se establece lo siguiente:
- Incompatibilidades y servicios prohibidos. Las incompatibilidades serán las establecidas con carácter general a todos los auditores y que ya vimos en el punto anterior. En cuanto a los servicios prohibidos veremos la siguiente tabla más detallada:

Servicios que ya estaban prohibidos	Servicios que ya estaban prohibidos, pero ahora de manera absoluta	Servicios nuevos
Servicios de contabilidad y preparación de registros contables y los estados financieros	Diseño e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración y/o el control de la información financiera o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de información financiera.	Servicios fiscales, salvo si tienen un efecto de poca importancia en los estados financieros y la estimación del efecto está documentada en los papeles de trabajo.
Servicios de valoración	Servicios jurídicos relacionados con la prestación de asesoramiento general, negociación por cuenta de la entidad auditada y la	Servicios relacionados con las nóminas

	defensa de sus intereses en la resolución de litigios.	
Servicios que supongan intervención en la gestión o decisiones de la entidad auditada	Servicios relacionados con la función de auditoría interna de la entidad auditada	Servicios vinculados a la financiación, la estructura y distribución del capital y la estrategia de inversión, salvo cartas de conformidad en relación con folletos emitidos por la auditada
		Servicios de recursos humanos, relacionados con cargos directivos con posible influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros objeto de auditoría (si tales servicios incluyen la búsqueda o selección de candidatos, o la verificación de las referencias de los candidatos), la estructuración del diseño organizativo, y el control de costes.

4. Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría. Destacaremos al respecto el siguiente periodo:
 - Se fijan los periodos mínimos de tres años y máximos de 10 años de contratación ampliable en 4 años más si se designa a otro auditor para actuar conjuntamente con el ya nombrado.
 - Una vez transcurridos los cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada.
5. Honorarios y transparencia. Como señala RUBIO HERRERA debemos de destacar los siguientes puntos relevante:
 - Honorarios desproporcionados. El total de aquellos percibidos durante 3 o más ejercicios consecutivos no puede exceder del 70% de la media de éstos últimos obtenidos en los tres últimos ejercicios. De tal cómputo se excluyen los servicios exigidos por Derecho comunitario o nacional.

- Concentración. Se impone la obligación de abstenerse en el ejercicio siguiente cuando los honorarios devengados por servicios prestados en cada uno de los 3 últimos ejercicios superan el 15% del total de ingresos anuales.

El nuevo informe de auditoría de cuentas

A pesar, de tener un gran listado nos centraremos en este trabajo en la NIA-ES 700 ya que tiene especial relevancia en el informe del auditor de cuentas.

Como bien hemos señalado las NIA-ES tienen una estructura que deben de respetar. Así, el análisis de la NIA-ES nos servirá para ver dicha estructura y para conocer el contenido de la misma.

- Introducción y alcance de la NIA-ES 700. Esta va dirigida a delimitar la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión de los estados financieros.
- Objetivos. Son principalmente dos:
 - Formar una opinión sobre los estados financieros a través de una evaluación y,
 - En base a dicha evaluación emitir el informe escrito.
- Definiciones. No entraremos a analizar todas las definiciones, pero si destacaremos la que hace referencia a “estados financieros” como un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”.
- Requerimientos. Aquí encontramos los siguientes subapartados:
 - Formación de la opinión de los estados financieros. Destacar en este punto que el auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
 - Tipo de opinión. Aquí encontramos que se podrán emitir dos tipos de opiniones:
 - Opinión no modificada. Cuando el auditor concluya que los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información aplicable.
 - Opinión modificada. En aquellos casos que concluya que los estados financieros no están libres de incorrección material o que no puede encontrar evidencia fundada de que no están exentos de dicha incorrección.
No obstante, hemos de señalar que, puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de presentación razonable, no logren la presentación razonable. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación razonable
 - Informe de la auditoría. Apartado muy relevante en la NIA-ES 700. Esta establece que el informe de auditoría contendrá:

- Como primera indicación encontramos que el informe será escrito.
- El informe de auditoría de cuentas debe tener una estructura clara, que es la siguiente:
 - Título. Que se indique con claridad que se trata de un informe de un auditor público.
 - Destinatario.
 - Opinión del auditor. Como hemos visto dependerá de si el informe es favorable o no y tendrá una estructura determinada.
 - Fundamento de la opinión. Siempre manifestando que el informe se realizó con arreglo a las normas internacionales y de la independencia del auditor.
 - Empresa en funcionamiento.
 - Cuestiones clave de la auditoría.
 - Otra información.
 - Responsabilidades en relación con los estados financieros. Apartado relevante donde se indicará la responsabilidad de la dirección y la valoración de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento e identificación de los responsables de los procesos de información financiera.
 - Responsabilidades del auditor en relación con los estados financieros. Otro apartado con gran relevancia en el informe de auditoría donde encontraremos que el auditor manifestará que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Además, manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error.
- Otras responsabilidades de información.
- Nombre del responsable del trabajo.
- Firma del auditor.
- Dirección del auditor. Indicando la jurisdicción en el auditor ejerce.
- Fecha del informe de auditoría.
- Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Información adicional presentada junto con los estados financieros.

Este es la estructura que todo a auditor utiliza para la realización de su informe de auditoría de cuentas. No obstante, es importante que señalemos las principales novedades que se han introducido en los informes (KPMG, 2015):

- Cambios en el orden de presentación de los párrafos. El párrafo de opinión se presenta en primer lugar.
- Inclusión de las cuestiones clave de auditoría (Key Audit Matters) / asuntos relevantes de auditoría.
- Si procede, observaciones principales relacionadas con las cuestiones clave / asuntos relevantes de auditoría

- Manifestación expresa del auditor de su independencia respecto a la Sociedad y de haber cumplido con los requerimientos de ética que le resultan de aplicación.
- Descripción de la responsabilidad del auditor y el trabajo realizado sobre la “Otra información” (Informe de Gestión) Una opinión sobre si el informe de gestión se ha preparado de conformidad con los requerimientos legales relevantes.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad de la Dirección y/o responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros.

REAL DECRETO 2/2021, DE 12 DE ENERO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Una vez que hemos analizado la Ley de 2015, pasaremos a realizar un estudio detallado de las novedades introducidas por el Real Decreto de 2021.

Este reglamento pretende, por un lado, desarrollar los artículos de la Ley 22/2015 incorporando las modificaciones necesarias y, por otro lado, modificar aspectos no modificados por la Ley que se han considerado por razones de mejora técnicas aconsejadas por la práctica.

Y como señala la misma exposición de motivos del reglamento, su objeto es dotar al cuerpo normativo que deben aplicar quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas de la conveniente seguridad jurídica que permita aplicar las disposiciones de dicho cuerpo de modo que se satisfaga el fin de interés público que se encomienda a dicha actividad.

Respecto a las principales novedades introducidas por el Reglamento cabe destacar lo siguiente:

- La finalidad de este Reglamento es la de dotar de una mayor transparencia al proceso de auditoría de cuentas. Así, encontramos que en el capítulo II se establece, por un lado, que las normas provisionales para el trámite de información pública tendrán que ser publicada, además de en el Boletín Oficial del Estado, en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Por otro lado, se regula la publicación de las normas definitivas en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Como la exposición de motivos señala en el capítulo III «Definiciones» se ha incluido el desarrollo de algunas definiciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.
Se mantiene la definición de entidades de interés público, pero se aclara que se considerarán entidades de interés público aquellas que coticen en el mercado regulado de cualquier Estado miembro y se encuentren sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Respecto a la definición de familiares, se excluye del concepto de familiares al cónyuge separado cuando se haya producido la separación efectiva y se encuentre inscrita en el registro civil. Asimismo, se precisa quiénes son los

familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad.

Respecto al concepto de red se aclara que acuerdo de cooperación puede adoptar forma escrita o no.

- El título I incluye dos capítulos, uno dedicado a las modalidades de auditoría de cuentas y otro desarrolla el acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuenta. Hay que destacar de estos dos capítulos:
 - Se matiza que se entiende por auditoría obligatoria aquella en la que se nombra auditor porque la entidad está obligada a auditar sus cuentas, así como cuando se produce el nombramiento del auditor por el Registro Mercantil o por el Juzgado.
En el caso de auditoría voluntaria, si el nombramiento del auditor se ha inscrito en el Registro Mercantil se efectuará la comunicación únicamente a este de las causas de imposibilidad de emitir el correspondiente informe.
 - Además, se precisa respecto al contrato de auditoria que el auditor podrá solicitar que se garantice el pago de sus honorarios.
 - En relación con este nombramiento, en la disposición final primera se concede un plazo de diez días hábiles para la aceptación del contrato de auditoría, con la finalidad de que el auditor pueda evaluar, antes de aceptar el trabajo, su capacidad para desarrollarlo, así como el cumplimiento de la condición de la necesaria independencia y de los restantes requisitos establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Con ello, dicha obligación resulta exigible para todos los trabajos.
 - En cuanto a la auditoria de documentos contables se precisa que la documentación que el auditor del grupo debe tener respecto a la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de las entidades que forman parte del conjunto consolidable y que deberá reflejar, entre otros, los riesgos que el auditor ha considerado para la planificación del trabajo a realizar, las cuestiones y aspectos concretos revisados, el trabajo realizado por los otros auditores así como la motivación por la que dicho trabajo se considera adecuado y suficiente por parte del auditor de las cuentas consolidadas.
 - Además, se incluye un nuevo artículo para establecer reglamentariamente el plazo y forma de la comunicación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de otros auditores, mediante un escrito que detalle las circunstancias que impidan tal revisión.
- Una vez más se refuerza el capítulo dedicado a la independencia de la auditoría y se establecen las precisiones que se realizan en relación con la prohibición de participar en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada, cuyos contornos son objeto de una doble delimitación, positiva y negativa; y a la existencia de conflicto de intereses, que deben evitarse por el personal que participa en la realización del trabajo de auditoría o que pueden resultar de situaciones de las que pueden derivar amenazas a la independencia.
- Asimismo, se refuerza el deber de custodia y secreto incluyendo a todas las personas que hayan participado en el proceso de auditoria.
- Respecto al apartado de la auditoria de entidades públicas se realizan una serie de aclaraciones terminológicas y se recogen las actuaciones a seguir por el

auditor de cuentas de entidades de interés público cuando participe en un proceso de selección de nombramiento de auditor.

- Uno de los apartados más amplios de este Reglamento es el dedicado a la supervisión pública llevando a cabo un conjunto de definiciones y delimitando el alcance de las funciones de investigación.
- Para finalizar, en el apartado de las infracciones se hacen una serie de matizaciones respecto al procedimiento sancionador y se produce una ampliación del procedimiento abreviado.

Así, podemos destacar del nuevo reglamento los siguientes aspectos (Rubio Herrera, 2020):

- Cambios para preservar la independencia respecto a la entidad auditada mediante la definición de las concretas circunstancias y relaciones que deben evitarse por el auditor para no afectar a dicho deber.
- Cambios para que los auditores dispongan de una sólida organización interna mediante la enunciación de los principios.
- El alcance de las obligaciones del auditor de grupo en relación con la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de los componentes del grupo.
- Por último, entre otros aspectos afectados que se tratan, figuran el contrato de auditoría y el proceso de contratación, la auditoría conjunta

CONCLUSIONES

I

A lo largo del presente trabajo hemos podido observar la evolución de la regulación de la auditoría de cuentas. En los comienzos hubo muchos matices que no fueron previstos por la legislación existente, esto se debió a que se trataba de una materia desconocida y que no había gozado de una normativa previa, ni sabía ante las complicaciones que se llegaría a enfrentar.

II

Ha quedado demostrado que la entrada de España en la Unión Europea tuvo efectos directos en la legislación de auditoría de cuentas en la medida que se generó una verdadera necesidad de armonizar las normas entre los Estados Miembros.

Debido al desarrollo de los acontecimientos las normas relativas a la auditoría de cuentas tuvieron que ser modificadas de forma reiterada en periodos muy cortos de tiempo.

III

Con la llegada de la crisis financiera y de los escándalos empresariales vividos a nivel internacional la necesidad de una Ley de auditoria de cuentas transparente y garante de una serie de principios deontológicos se hizo patente. Así, tanto a nivel europeo como estatal la Ley tuvo que implantar unos principios que aseguraran la independencia, la confidencialidad y la transparencia del proceso auditor. Junto con esto se aumentó el número de requisitos y formalidades respecto a las auditorías de entidades públicas.

IV

En respuesta a todo lo anterior surge la Ley 22/2015 de auditoria de cuentas que ha constituido la parte más importante del trabajo. Hemos podido apreciar en la misma como la intención del legislador ha sido la de regular al detalle los principios antes mencionados. La finalidad principal de la Ley es asegurar la transparencia del proceso auditor, intentando delimitar al detalle todos los cabos sueltos.

Asimismo, se han aumentado los requisitos de acceso a la profesión de auditor y se ha aumentado la importancia del Registro de Auditoría de cuentas. Además, esta Ley aumenta el contenido relativo a la independencia y el secreto profesional.

También, se ha establecido un marco regulador de las infracciones y del procedimiento a seguir mucho más completo que en las leyes anteriores.

En este punto debemos de preguntarnos si realmente ha sido eficaz la nueva ley de auditoria de cuentas. Hemos de señalar que se ha hecho una mejora considerable del informe de auditoría de cuentas estableciéndose una regulación acorde a lo exigido por la NIA-ES 700 en la que la opinión del auditor se convierte en el eje fundamental de la actividad auditora. El informe adquiere una mayor transparencia y la exigencia de un lenguaje más comprensible hace que la información sea más veraz y que no lleve a interpretaciones erróneas.

A esto debemos de añadir que la importancia del auditor es mayor y adquiere un papel más determinante en la elaboración del informe. Por ello, el principio de independencia se convierte en el principio fundamental de la auditoría y la Ley 2015 es consciente de ello regulando un apartado de una gran extensión y detallando una lista considerable de incompatibilidades, evitando así que la imparcialidad del auditor se pudiera ver afectada por factores externos.

V

Para finalizar, no podíamos olvidar analizar el reciente Reglamento de Auditoría de cuentas. A pesar, de ser una ampliación de la Ley hemos observado que realiza una gran cantidad de aclaraciones y precisiones. Todas encaminadas, una vez más, a aumentar la transparencia e independencia del proceso auditor.

Con todo lo dicho, hemos de señalar que los avances en la auditoría de cuentas han sido bastante notables pero que la realidad social seguirá cambiando, y en consecuencia, la leyes sobre auditoria también lo harán. La necesidad de un proceso auditor eficaz y que no permita fraudes ha de seguir siendo el objeto de las mismas puesto que esto permitirá que los inversores y los consumidores confien en las empresas y todo ello favorezca a un sistema más transparente y veraz.

NORMATIVA

Consejo de la Unión Europea (1978). DIRECTIVA 78/660/CEE, *relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad*.

Consejo de la Unión Europea (1988). DIRECTIVA 84/253/CEE, *relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables*

Consejo de la Unión Europea y Parlamento Europeo (2006). DIRECTIVA 2006/43/CE, *relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo*.

Consejo de la Unión Europea y Parlamento Europeo (2014). DIRECTIVA 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, *por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de as cuentas anuales y de las cuentas consolidadas Texto pertinente a efectos del EEE*

Ley Orgánica 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín oficial del Estado*, 15 de julio de 1988, núm. 169.

Ley Orgánica 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. *Boletín oficial del Estado*, 1 de julio de 2010, núm. 159.

Ley Orgánica 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, 21 de julio de 2015, núm. 173.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. *Boletín Oficial del Estado*, de 16 de agosto de 1885, núm. 289.

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, 2 de julio de 2011, núm. 157.

Real Decreto 2/2011, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de enero de 2021, núm. 26,

REFERENCIAS

Alegre Martínez, M. A. (1994). *La primacía del derecho comunitario sobre el ordenamiento jurídico estatal: aspectos constitucionales*. Revista de Derecho Político, núm. 38, 1994, pp. 93-173

Boletín Oficial del Estado (BOE) (2021). Disponible en: <https://www.boe.es/>.

CARRASCO JIMENEZ, EDISON. (2017). Relación cronológica entre la ley y la realidad social: Mención particular sobre la "elasticidad de la ley. *Ius et Praxis*, 23(1), 555-578. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122017000100015>.

Clarín (2003). De Enron a WorldCom, los escándalos de Wall Street. Disponible en: https://www.clarin.com/ediciones-anteriores/enron-worldcom-escandalos-wall-street_0_SkJGH60yAKg.html#:~:text=Emblem%C3%A1tico%2C%20el%20caso%20Enron%20estall%C3%B3%20en%20EE.&text=En%20junio%20de%202002%20WorldCom,d%C3%B3lares%2080%94%20colapsaron%20a%2020%20centavos.

Conde lopez, A. (1995). *La auditoría contable en la empresa y el control de gestión*. Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED, núms. 8-9

De Fuentes R., Laffarga Briones J. y Reguera Alvarado (2015). *Auditoría y crisis económica: una visión internacional*. Universidad de Sevilla

Eur-Lex (2020). Acces to European Union law. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.

Jaramillo Jaramillo M., García Benau M. A., Chávez Perez M. A (s.f). *ESCÁNDALOS FINANCIEROS Y SU EFECTO SOBRE LA CREDIBILIDAD DE LA AUDITORÍA*. Universidad Autónoma de México.

Hernández González N. (2019). *LA EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA EN EL SIGLO XXI*. Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas (ICADE). Madrid.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2021). Disponible en: <https://www.icac.gob.es/>.

Instituto de Seguridad y Bienestar Laboral (ISBL) (2020). *Los 7 principios de las auditorías*. Disponible en: <https://isbl.eu/2020/05/los-7-principios-de-las-auditorias/>. (Consultado el 11 de abril de 2021).

Iuliana Grigorescu L. (2014). Evolución y perspectivas de la auditoría financiera en Rumanía y España: un estudio comparativo. Universidad de Lleida.

KPMG (2016). Nuevo informe de Auditoría de Cuentas. Disponible en: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/nuevo-informe-auditoria.pdf>.

Labatut Serer (2015). Se modifica el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas cambiando el concepto de Entidades de Interés Público EIP. Disponible en <http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/se-modifica-el-reglamento-de-la-ley-de-auditoria-de-cuentas-modificando-el-concepto-de-entidades-de-interes-publico-eip/>.

Lara Lara L. y Puig de Travy C. (2016). Presente y futuro de la auditoría de cuentas en España. Economistas, Consejo General. Corporación de Auditores.

Ruiz Posino, A. (2020). *El núcleo de la economía de la Unión Europea II*. Universidad Oberta de Catalunya.